



Normes comptables, normes prudentielles et normes de gouvernance : “ la colonisation du monde vécu par les systèmes techniques ”

Dominique Bessire

► To cite this version:

Dominique Bessire. Normes comptables, normes prudentielles et normes de gouvernance : “ la colonisation du monde vécu par les systèmes techniques ”. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460621

HAL Id: halshs-00460621

<https://shs.hal.science/halshs-00460621>

Submitted on 1 Mar 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Normes comptables, normes prudentielles et normes de gouvernance : « la colonisation du monde vécu par les systèmes techniques »¹

Dominique BESSIRE

Professeur des universités

IAE – LOG (Laboratoire Orléanais de Gestion)

Université d'Orléans Rue de Blois BP 6739 – 45 067 ORLEANS Cedex 2

Dominique.Bessire@univ-orleans.fr

Résumé

Face à la crise financière, de nombreux acteurs ont appelé à plus de régulation sans s'interroger sur la qualité du processus de production des normes, notamment d'un point de vue politique. Une analyse comparative du processus d'élaboration et de diffusion de trois corps de normes qui sont au cœur du capitalisme financier – normes IAS-IFRS, normes de Bâle I et II et normes de gouvernance – met en évidence un phénomène identifié par Habermas, la « colonisation du monde vécu par les systèmes techniques ». L'article, après avoir décortiqué les ressorts de cette colonisation, explore quelques pistes ouvrant à une possible émancipation.

Mots clés : IAS-IFRS – accords de Bâle – gouvernance d'entreprise – Habermas – colonisation – philosophie politique

Abstract

As an answer to the financial crisis, most actors call for more regulation without questioning the standard-setting process, notably from a political perspective. A comparative analysis of this process for three bodies of standards – IAS-IFRS, Basel I and II agreements and codes of corporate governance – points to a phenomenon described by Habermas as “the colonization of life-world by the technical sphere”. After an analysis of the mechanisms of the colonization process, the paper explores possible ways to emancipation.

Keywords: IAS-IFRS – Basel accords – corporate governance – Habermas – colonization – philosophy of politics

¹ Concept forgé par Habermas.

Les normes IAS-IFRS, qui encadrent la production de l'information financière par les entreprises cotées, les normes de Bâle I et II, qui régissent le management des risques bancaires, et les normes de gouvernance d'entreprise qui sont censées discipliner les dirigeants et protéger les actionnaires, sont au cœur de la crise financière actuelle. Leur finalité ultime proclamée était une plus grande efficacité des marchés financiers. Les unes et les autres, au mieux ont été incapables de prévenir ou de juguler la crise, au pire ont pu jouer un rôle amplificateur, voire déclencheur.

Face à ces défaillances, les principaux acteurs politiques et économiques ont appelé à plus de régulation, donc à plus de normes, un discours qui a suscité une adhésion quasi-unanime. Ils se sont prudemment gardé de mettre en cause le processus lui-même d'élaboration de ces normes et les principes qui les sous-tendent, pourtant critiquables à bien des égards. Nous observons en effet dans les trois cas, selon un cheminement extraordinairement similaire, l'accaparement de questions d'intérêt général par des instances technocratiques, l'absence de tout contrôle démocratique et plus généralement la dissolution du politique. C'est précisément parce que le politique est mis d'emblée hors jeu dans le processus de fabrication des normes que nous avons choisi d'analyser ce processus sous l'angle du politique, en mobilisant un concept élaboré par Habermas, la « colonisation du monde vécu² par la sphère technique ». Ici le politique est pris dans son sens le plus large, qui fait référence à son étymologie, ce qui relève de la Cité. Nous soutenons que toute action ou décision à visée économique a également une dimension intrinsèquement politique³, aussi bien que stratégique, car elle façonne les ressorts du « vivre ensemble ».

La première partie de cet article présentera le contexte théorique général dans lequel s'insère l'étude du processus de normalisation et définira le concept de « colonisation du monde vécu par les systèmes techniques » ; la deuxième partie retracera les principales étapes du phénomène de colonisation du monde vécu par les normes comptables, prudentielles et de gouvernance ; la troisième partie en analysera les principaux ressorts ; la dernière partie esquissera quelques pistes susceptibles de permettre de se dégager de cette emprise.

1. Les normes comptables, prudentielles et de gouvernance au cœur du capitalisme financier

Même s'il est clair aux yeux d'un certain nombre de chercheurs en sciences de gestion que les normes comptables sont aussi des normes de gouvernance (Colasse, 2006), les deux processus de normalisation sont généralement étudiés de manière indépendante. Quant au processus de normalisation prudentielle, son étude est souvent abandonnée aux économistes. Cet état de fait empêche d'avoir une vision globale du processus de normalisation qui régit le capitalisme

² Comme le note Guibentif (1989), « traduire *Lebenswelt* – textuellement *monde (de la) vie* – par « monde vécu » altère plusieurs connotations capitales. En particulier celle de l'immédiateté (altérée dans le sens d'un « passé achevé » par l'usage du participe) et celle de l'indétermination du sujet (exclue par l'usage d'un dérivé verbal), qui permet au mot allemand de suggérer une communauté interpersonnelle d'expérience antérieure à la réflexion du sujet ». Pour cette communication, nous nous en tiendrons cependant à la traduction communément admise.

³ « Malgré les apparences, la comptabilité est une affaire éminemment politique, car elle reflète la vision que l'on a d'une entreprise et, au-delà, de la société » (Richard, 2005, p. 26).

contemporain⁴. Nous nous proposons dans cet article de précisément mener une étude comparative de ces trois corps de normes, en nous appuyant sur les travaux du philosophe allemand Jürgen Habermas qui ont été jusqu'à présent peu mobilisés en comptabilité contrôle audit. Plus précisément, nous mettons au cœur de notre analyse le concept de « colonisation du monde vécu par les systèmes techniques ».

1.1. La normalisation au cœur de la régulation du capitalisme contemporain

Pour trouver des travaux qui adoptent une perspective globale sur le processus de normalisation qui nous semble caractériser le capitalisme contemporain, il faut se tourner vers d'autres champs disciplinaires que ceux des sciences de gestion et mobiliser des travaux en sciences politiques et en droit. La revue *Governance, An International Journal of Policy, Administration and Institutions* et plus récemment la revue *Regulation and Governance* ont entre autres publié de nombreux articles qui fournissent dans ce domaine d'utiles repères. Mais nos recherches, encore limitées, n'ont pas permis d'identifier une étude à visée comparative englobant au moins les trois corps de normes. Fait exception la recherche de Kerwer (2005) qui s'appuie sur les trois groupes de normes qui à ses yeux régissent le système financier : normes sur la politique macroéconomique et la transparence des données, sur les infrastructures institutionnelles et de marché (qui englobent les normes de gouvernance et les normes comptables), et enfin normes sur la supervision et la régulation financière (qui comprennent les normes prudentielles). Si notre analyse recoupe en bien des points celle de Kerwer, notre démarche est cependant légèrement différente. Kerwer se sert des différents corps de normes (un ensemble plus étendu donc que le nôtre) pour illustrer sa thèse, alors que nous menons une analyse comparative systématique entre trois corps de normes.

Les chercheurs en sciences de gestion, certes, convoquent régulièrement la dimension politique : Chantiri (2000, pp. 20-21) affirme par exemple qu'« il est aujourd'hui unanimement admis que le processus d'élaboration des normes comptables ne consiste pas seulement en la recherche d'une solution à un problème technique, mais un processus politique de confrontation et de choix entre des rationalités différentes ». Cependant la plupart des études en sciences de gestion s'appuient sur des théories d'inspiration économique et, bien qu'elles soient dénommées théories politico-contractuelles, elles évacuent en fait tout questionnement authentiquement politique, puisqu'elles réduisent la politique à des jeux d'acteurs individuels ou organisationnels, soucieux de maximiser leur utilité et ne s'interrogent pas sur ce qui dans la normalisation contribue à modeler la Cité. Nous avons donc résolu d'analyser le processus de normalisation, non pas avec une grille inspirée de l'économie, mais une grille issue de la philosophie politique, en l'occurrence celle développée par le philosophe allemand Jürgen Habermas.

1.2. Habermas : la colonisation du monde vécu par la sphère technique⁵

⁴ Pour avoir une vision plus complète, il faudrait également étudier le processus de normalisation dans le domaine de la révision des comptes et dans le domaine de l'assurance. L'enrichissement de l'étude comparative par la prise en compte de ces domaines fera l'objet d'une étape ultérieure de la recherche.

⁵ Notre présentation reprend très largement celle de Bessire (2002, pp. 22-23) qui elle-même s'appuie, dans le domaine de la comptabilité et du contrôle sur Hopper et Powell (1985), Laughlin (1987 et 1991), Roslender (1995) et Macintosh (1996), ainsi que dans le domaine de l'analyse organisationnelle sur Burrell (1994). Elle a

Habermas est souvent présenté comme l'héritier de la tradition « critique »⁶. La « théorie critique » s'inscrit dans la tradition marxiste, mais se réfère principalement aux premiers écrits de Marx, souvent présentés comme plus idéalistes que ses écrits postérieurs. Ce courant est issu des recherches effectuées par les membres de l'Institut pour la recherche sociale, fondé à Francfort en 1923. Horkheimer, Adorno et Marcuse figurent parmi les plus éminentes figures de ce mouvement.

Laughlin (1987) identifie trois caractéristiques clés au sein du courant « critique ». En premier lieu, les théoriciens « critiques » considèrent que la théorie doit toujours exercer quelque effet sur les phénomènes pratiques du « monde réel ». En second lieu, ils remettent en cause le statu quo et insistent sur la nécessité d'une transformation en vue d'une vie meilleure, avec toutes les implications éthiques que cela comporte. Ils adoptent enfin une position inverse de celle du post-modernisme qui répudie l'idéal de progrès. La « théorie critique » affiche en effet un objectif de discernement et d'émancipation : le premier vise à permettre aux individus de voir au-delà de leur existence auto-enchaînée ; le second revendique pour eux pouvoir et responsabilité dans le monde social qu'ils construisent eux-mêmes. Les théoriciens de l'Ecole de Francfort plaident pour un monde dans lequel ce seraient les idéaux humanistes, et non plus les buts matérialistes, qui règneraient. Ils appréhendent enfin les organisations dans leur contexte historique et social et cherchent à identifier le sens caché des phénomènes pour révéler les forces susceptibles de produire le changement.

Au sein du courant « critique », c'est apparemment la pensée d'Habermas qui s'est révélée la plus féconde pour la recherche en sciences de gestion, notamment en analyse organisationnelle, en technologie de l'information et de la communication, en marketing. En revanche, en comptabilité (prise au sens large qu'a le mot *accounting* en anglais), à notre connaissance, les seuls auteurs à avoir mobilisé les travaux d'Habermas sont Laughlin (voir notamment 1987 et 1991) et Broadbent (voir notamment l'article écrit avec Laughlin en 2005 qui porte précisément sur le processus de normalisation comptable).

La publication par Habermas en 1981 de son ouvrage *Theorie des kommunikativen Handelns* (*Théorie de l'agir communicationnel*, 1998) « constitue un événement non seulement en République fédérale allemande, mais dans les milieux intellectuels et académiques du monde entier » (Guibentif, 1989). « L'une des thèses centrales de la *Theorie des kommunikativen Handelns* est celle de l'ambivalence de la modernité : celle-ci, d'un part, représente un moment émancipatoire, dans la mesure où elle constitue l'individu en acteur de l'histoire, en sujet porteur du débat qui tisse la vie sociale ; mais d'autre part, elle marque l'émergence de vastes dispositifs sociaux (les systèmes économique et administratif), dont le fonctionnement fait appel à une logique opposée à celle de la communication créatrice des rapports entre les sujets, à savoir la logique stratégique, c'est-à-dire le jeu sur des règles prédéfinies, qui échappent à la prise des sujets en relation » (*ibid.*). Dans son ouvrage, Habermas s'attache « à dégager le potentiel émancipatoire d'une certaine idée du sujet, libre dans la mesure où il est partie responsable du débat par lequel les parties reproduisent un sens qui leur appartient » (*ibid.*).

Habermas utilise trois concepts centraux qu'il appelle « le monde vécu », les « systèmes » et la « colonisation intérieure ». Le « monde vécu » est un espace culturel qui donne son sens et

cependant été nourrie et confortée par des lectures faites cette fois-ci par des philosophes, Bouchindhomme (2002), Ewald (1987), Ferry (1986-1987), Besnier (1993), Guibentif (1989).

⁶ Le mot « critique » est mis entre guillemets pour éviter toute confusion avec le vocable critique plus large qui dans le champ de la comptabilité s'applique aux recherches qui veulent se démarquer du positivisme.

sa nature à la vie sociétale ; c'est un « monde d'expérience partagée avec autrui, toujours déjà donné au moment de toute prise de conscience » (Guibentif, 1989). Bien que séparée et distincte des « systèmes » (techniques) plus tangibles et plus visibles, c'est cette réalité sociale qui donne aux différents systèmes leur sens et s'efforce de guider leur comportement (Laughlin, 1987, p. 456). La sphère technique (les systèmes) reste normalement enfermée, encapsulée, au sein du « monde vécu », mais il peut arriver qu'elle déborde le monde vécu et conduise à une « colonisation intérieure » de ce dernier. La colonisation du monde vécu, c'est « l'altération des conditions de reproduction d'une relation interpersonnelle génératrice de sens, par le développement envahissant des mécanismes de reproduction des systèmes sociaux environnants, l'économique et le politique » (*ibid.*).

Habermas insiste fortement sur le double rôle du langage dans l'évolution. Nos compétences discursives spécifiques sont responsables de l'accroissement de la différenciation entre le monde vécu et les systèmes, et au sein même de ces systèmes ; c'est ce processus qui a permis le progrès de la société de l'âge mythique à l'âge moderne, mais c'est aussi ce processus qui a dans le même temps ouvert la possibilité pour le monde technique de s'affranchir de ses limites et de coloniser la vie sociale. Parce que cette aptitude discursive est le principal moteur des développements sociétaux au travers du temps, c'est en augmentant nos compétences dans ce domaine que le changement pourra être promu.

Nous analysons donc dans la deuxième partie les étapes du processus de colonisation et dans la troisième partie ses ressorts. Dans la dernière partie, nous formulons quelques propositions visant à contrer le phénomène de colonisation par les normes.

2. Les étapes d'un processus de colonisation par les normes et ses ressorts

Qu'il s'agisse de normes comptables, de normes prudentielles ou de normes de gouvernance, le processus a suivi un cheminement remarquablement similaire : constitution d'un groupe d'experts, difficultés entraînant des révisions, effacement des autorités de régulation nationales.

2.1. Des instances normatives technocratiques et résilientes

Les instances de normalisation comptable, prudentielle et de gouvernance n'ont pour seule source de légitimité que leur supposée expertise. Elles n'ont donc pas été à l'abri de contestation, d'autant plus que leur développement coïncide avec une ère jalonnée de scandales qui se succèdent à un rythme et à une ampleur sans précédent (Enron, Worldcom, la crise des *subprimes*, la perte de la Société Générale dans son activité de *trading* puis celle des Caisses d'Epargne moins d'un an après, l'escroquerie Madoff, les rémunérations excessives de dirigeants...). Elles ont cependant déployé des stratégies qui leur ont jusqu'à présent permis de traverser sans encombre ces turbulences.

2.1.1. Le pouvoir des experts

Le mode de constitution de ces instances de normalisation présente de nombreuses similitudes : dates, pays représentés... Dans tous les cas, le mode de désignation des membres fait la part belle à l'« expertise ».

L'International Accounting Standards Committee (IASC), à l'origine des normes IAS-IFRS, est fondé en 1973, à l'initiative d'Henry Brenson, petit-fils du fondateur du cabinet d'audit Price Waterhouse Coopers et associé du bureau de Coopers & Lybrand à Londres, en s'appuyant sur les professions comptables de dix pays (Allemagne, Australie, Canada, Etats-Unis, France, Irlande, Japon, Mexique, Pays-Bas, Royaume-Uni). Le comité de Bâle sur le contrôle bancaire est institué en 1974 par les gouverneurs des Banques centrales du Groupe des dix qui réunit les pays les plus riches membres du FMI ; il rassemble aujourd'hui treize pays (Allemagne, Belgique, Canada, Espagne, Etats-Unis, France, Italie, Japon, Luxembourg, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suède, Suisse). Ces deux instances ont donc en commun dans leur noyau fondateur sept pays parmi les plus développés (Allemagne, Canada, Etats-Unis, France, Japon, Pays-Bas, Royaume-Uni).

Le mécanisme de désignation des membres de l'IASC, devenu International Accounting Standards Board (IASB), est le fruit d'un processus à deux étages : ses quatorze membres sont nommés sur la base de leur compétence et expérience professionnelles par vingt-deux trustees (dont au moins cinq membres de grands cabinets internationaux), eux-mêmes choisis par un comité de nomination qu'il faut bien qualifier d'auto-proclamé⁷. Le comité de Bâle est composé de hauts cadres des autorités de contrôle bancaire et de banques centrales des pays mentionnés ci-dessus ; la désignation de ces cadres ne semble obéir à aucune procédure formalisée. Contrairement à l'idée commune, le comité de Bâle « n'est pas une organisation classique multilatérale. Il n'a pas de traité fondateur et n'émet aucune directive à caractère contraignant » (Kerwer, 2005, p. 619). Sa fonction officielle est celle d'un forum informel et cette particularité est clairement énoncée sur le site officiel du Comité de Bâle.

La brève analyse qui a été menée pour les normes IAS-IFRS et les normes de Bâle I et Bâle II vaut pour les normes de gouvernance. Là aussi, nous observons une instance dépourvue de toute légitimité démocratique, le comité Cadbury (du nom du président de ce comité, héritier de la famille Cadbury, à l'origine d'un des plus puissants groupes agro-alimentaires mondiaux), qui finit par imposer sa loi au monde entier. La généalogie des codes dits de « bonne gouvernance » met en effet en évidence leur étroite filiation avec le rapport Cadbury (Commission européenne, 2002). Si le comité dit « Cadbury », composé de 12 membres, a été constitué plus tardivement que les instances précédemment citées, en 1991, il ne lui a fallu que très peu de temps pour que ses recommandations acquièrent une force normative égale à celle des normes comptables et prudentielles. Il est aujourd'hui considéré comme la matrice de tous les codes dits de « bonne » gouvernance : les *Principes de gouvernement de l'entreprise* de l'OCDE (2004), par exemple, qui se présentent comme la synthèse de la plupart des codes de gouvernance et qui sont utilisés comme cadre de référence par la plupart des organismes de notation, s'ouvrent sur des remerciements appuyés à la contribution de Sir Cadbury.

La légitimité de ces différentes instances repose donc exclusivement sur l'expertise supposée de ses membres, « les professionnels de la normalisation » (Chantiri-Chaudemanche, 2004).

⁷ Notons que la stratégie de prise de pouvoir par l'IASC est passée par l'obtention d'une reconnaissance de la part de la SEC (Colasse, 2004), une institution aujourd'hui complètement discréditée pour son aveuglement face à la crise financière et économique actuelle.

Mais quelle connaissance l'auditeur d'un cabinet international anglo-saxon a-t-il des problèmes de la grande entreprise chinoise ou indienne, ou de la PME italienne ou espagnole, que sait le cadre d'une institution bancaire néerlandaise du fonctionnement d'une banque égyptienne ou roumaine, que savent Sir Cadbury et ses collègues de la gouvernance dans une entreprise française ou allemande ? La composition de ces comités est en effet marquée par une faible diversité : pour l'essentiel des cadres de haut-niveau, représentant de pays développés, fortement sous l'emprise d'une culture anglo-saxonne ; une analyse sociologique ne ferait probablement que confirmer cette homogénéité : il est fort vraisemblable que ces instances soient majoritairement composées d'hommes blancs, issus de milieux sociaux aisés et ayant fait leurs études dans les meilleures institutions universitaires de leur pays. Il y a fort à parier que ces instances ne comptent aucun véritable entrepreneur. Chantiri-Chaudemanche (2004, p. 17) a montré que, encore plus au niveau international qu'au niveau national, les normalisateurs comptables constituaient « un petit monde » (clin d'œil au roman de David Lodge, *Small world*, qui croque les us et coutumes du monde universitaire). « « Elite », « club », « réseau », « establishment » (Haring, 1979 ; Gore, 1992), ... Il y a pléthore dans les termes utilisés par ceux qui se sont penchés sur l'élaboration des normes pour caractériser le fait que les individus qui suivent et s'impliquent dans la réflexion sur les règles comptables constituent une minorité au sein de la large communauté comptable » (Chantiri-Chaudemanche, 2004, p. 19). Le même constat pourrait probablement être formulé à propos de ceux qui s'impliquent dans la normalisation prudentielle ou de gouvernance.

Quoiqu'il en soit, nous devons constater que le pouvoir de ces comités (le mot est en lui-même tout un programme) est de nature essentiellement technocratique, il échappe au contrôle du politique. Nos conclusions rejoignent donc celles de Kerwer (2005, p. 617) qui note, en se référant aux recherches en économie politique internationale, que « les normes, telles que *les recueils de principes, les lignes directrices, les interprétations, les modèles de lois et codes, les déclarations*, sont à la base d'autorités privées de plus en plus saillantes, qui ne sont pas soumises aux ordres... ou, nécessairement à la sanction des Etats (Cutler, Haufler, and Porter, 1999, p. 367) ». En outre, à la différence des directives⁸ qui « sont acceptables si elles sont générées en accord avec des procédures inscrites dans la constitution et d'autres types de lois », les normes « au contraire, acquièrent un caractère obligatoire en vertu de l'expertise qui les sous-tend, et non en vertu d'une autorité formelle » (Kerwer, 2005, pp. 617-618, notre traduction). C'est ici toute la question de la légitimité politique du droit souple (*soft law*) qui est soulevée.

2.1.2. La révision au service de la résilience

Comparativement aux dispositifs législatifs classiques, les normes disposent d'une flexibilité bien supérieure : « les normes s'adaptent plus facilement au changement de circonstances que des directives internationales ; ces dernières doivent être adoptées au terme de négociations multilatérales entre les gouvernements » (Kerwer, 2005, p. 616, notre traduction). Ce qui est souvent présenté comme un avantage constitue en réalité une menace : la flexibilité dote les

⁸ Kerwer oppose « directives » qui relèvent dans leur processus d'élaboration du droit « dur » et « standards » qui relèvent du droit « souple » (Thibierge, 2003).

instances de normalisation d'une résilience à toute épreuve⁹ qui leur permet de se dérober à toute entreprise visant à limiter leur pouvoir.

Colasse (2004 et 2002) a magistralement analysé les révisions drastiques de stratégie de l'IASC au service de sa lutte pour la survie et finalement pour la domination. Mais au-delà de stratégies circonstanciées, il est un élément qui, à notre avis, n'a pas suffisamment été pris en compte, c'est le processus de révision quasi-permanent qui semble constitutif de la production des normes et les dote à cet égard d'une résilience remarquable, limitant de fait les possibles contestations : « les normalisateurs produisent un flot continu de nouvelles normes et d'amendements » (Kerwer, 2005, p. 616). A peine la critique a-t-elle réussi à s'organiser que les normalisateurs passent à autre chose. Après les IAS, il y a eu les IFRS ; un certain nombre de normes comptables sont entrées dans un processus de révision et même le cadre conceptuel est soumis à ce processus de révision ; les observateurs s'attendent à des changements importants entre 2009 et 2011. Après Bâle I, il y a eu Bâle II. Quant aux codes de gouvernance, les versions se succèdent à un rythme soutenu, à tel point que ces différentes versions sont numérotées, à l'image des versions de logiciel ; il suffit d'examiner le cadre français : les organisations patronales ont produit les rapports Viénot I (CNPFP et AFEP, 1995) et Viénot II (AFEP-MEDEF, 1999), il y a eu le rapport Bouton (MEDEF et AFEP-AGERF, 2002) et le rapport consolidé de 2003 (AFEP-MEDEF, 2003). Le rapport produit par l'Association française de la gestion financière en 2008 est la 6^{ème} version de recommandations sur le gouvernement d'entreprise (1^{ère} version 1998).

Le monde politique peut momentanément retarder le processus de normalisation, ce dernier finit toujours par l'emporter : on l'a vu pour l'adoption par l'Union européenne des normes IAS-IFRS 32 et 39, on l'a vu également pour les normes prudentielles (Kerwer, 2005, p. 616).

2.2. La mise hors jeu du politique

Le dépérissement du politique se manifeste dans une construction européenne qui se vide de sa substance et des instances nationales de normalisation réduites à un rôle de traduction. Le recours au *due process* dans le cas des normes comptables et prudentielles est supposé permettre l'expression d'une diversité de points de vue ; dans la pratique il en va bien autrement.

2.2.1. Une construction européenne qui se vide de sa substance

Lorsque l'IASC et le Comité de Bâle se mettent place, la réglementation comptable et la réglementation bancaire en France relèvent chacun d'une instance collégiale nationale, respectivement le Conseil National de la Comptabilité et le Comité de la Réglementation Bancaire ; la gouvernance des entreprises est elle codifiée dans des lois. Au fil du temps, les instances nationales se vident de leur substance, au profit apparent des instances communautaires européennes, en réalité au bénéfice d'entités dites internationales au statut juridique problématique.

Le 19 juillet 2002, un règlement communautaire a rendu obligatoire le recours aux normes IAS-IFRS pour les comptes consolidés des sociétés cotées à partir de 2005. Comme le souligne Richard (2005, p. 26), qui converge sur ce point avec Colasse (2004), « l'Union

⁹ La résilience désigne la capacité d'un matériau à reprendre sa forme initiale après avoir été soumis à une épreuve d'effort.

européenne a purement et simplement renoncé à sa propre politique comptable et l'a soustraite à l'IASB. [...] Elle aurait pu proposer, comme socle de la future comptabilité internationale une conception « continentale » modernisée de la comptabilité traditionnelle, soucieuse des intérêts à long terme des parties prenantes. Elle n'a même pas essayé ».

Le processus est similaire pour la réglementation prudentielle bancaire. Les nouvelles normes prudentielles issues des accords de Bâle II sont entrées en application en vertu d'une directive européenne de juin 2006, en 2007 pour les méthodes standard d'évaluation du risque et en 2008 pour les méthodes avancées. Notons que les Etats-Unis (où l'utilisation des normes IAS-IRS n'a pas de caractère obligatoire) se sont bien gardés d'appliquer les dispositions de l'accord de Bâle II ; ils ont choisi de ne les appliquer qu'aux banques ayant une activité internationale et de ne pas prendre en compte le risque opérationnel.

Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) et le Comité de la Réglementation Comptable (CRC) d'une part et le Comité de la Réglementation Bancaire et Financière (CRBF) d'autre part ont été au terme de ce parcours dépouillés de leur fonction de producteurs de normes. Les instances nationales de réglementation sont désormais réduites au rôle de traducteurs, plus ou moins zélés, de normes importées. Ont été ainsi introduits dans les comptes sociaux des dispositifs issus des normes IAS-IFRS dont l'application était prévue initialement pour les comptes consolidés (régime de constitution des provisions, amortissement par composants...). Le CRBF est devenu en 2003 un Comité consultatif, l'activité de réglementation étant désormais officiellement exercée par le Ministre de l'Economie qui a transposé par un arrêté de février 2007 la directive européenne de juin 2006.

Le processus est légèrement différent en ce qui concerne les normes de gouvernance, mais aboutit au même résultat : l'alignement du droit national sur des normes étrangères dans tous les sens du terme. En France, le mouvement a été initié par les rapports Viénot I (CNPFP-AFEP, 1995) et Viénot II (AFEP-MEDEF, 1999), à l'initiative de l'AFEP et du MEDEF, organes de représentation du patronat français. Ces deux rapports constituent une tentative de réponse aux pressions exercées par les investisseurs institutionnels, principalement les fonds de pension anglo-saxons, visant à obtenir des entreprises françaises qu'elles se conforment aux règles dites de « bonne gouvernance » proposées dans les codes anglo-saxons. On peut considérer que ces rapports visaient à défendre le principe d'une auto-régulation contre une régulation imposée par l'Etat. Cependant la loi sur les nouvelles régulations économiques (2001) et la loi de sécurité financière (2003) ont entériné des dispositions issues du droit (au sens large, droit dur et droit souple) anglo-saxon. C'est en tout cas le constat que faisait Jacky Darne, un des membres de la commission invitée à se prononcer sur le projet de loi sur les nouvelles régulations économiques au sein de l'Assemblée nationale : « Le projet de loi [...] se limite à adapter l'organisation des sociétés françaises aux exigences du système « anglo-saxon » favorable aux intérêts des actionnaires » (Vallini, 2000). Il relevait au même moment l'occasion manquée pour la construction d'un droit européen des sociétés en déplorant « l'absence d'un modèle européen de société commerciale qui serait à même de proposer un équilibre différent entre les exigences du marché, le pouvoir des dirigeants et la participation des salariés ». Un autre membre de cette même commission se demandait, de façon probablement faussement naïve « si le projet de loi allait dans le sens de la mise en place d'un modèle de société commerciale propre aux pays européens ou s'il tendait, au contraire, à aligner les pratiques françaises sur un corpus unique au plan international inspiré des choix défendus par les pays anglo-saxons ». Les textes législatifs les plus récents affirment encore

plus explicitement cette orientation. La directive européenne du 14 juin 2006 impose aux sociétés cotées de produire un rapport dans lequel il est précisé le code de gouvernement d'entreprise auquel elles se réfèrent et, à défaut, d'indiquer les raisons pour lesquelles elles ne le font pas. La loi du 3 juillet 2008 transpose la directive du 14 juin 2006.

Au final, dans trois domaines clés, les instances européennes ne jouent plus aujourd'hui que le rôle de courroie de transmission entre des normalisateurs « internationaux » à la légitimité douteuse et des instances de traduction nationales dociles.

2.2.2. Les limites du *due process*

Compte tenu de la richesse des connotations attachées à l'expression anglaise *due process* (que l'on pourrait en principe traduire par procédure appropriée), nous avons préféré dans la suite du texte ne pas la traduire. Le *due process* est supposé garantir que toutes les parties prenantes, c'est-à-dire l'ensemble des acteurs susceptibles d'être affectés par la norme jouissent des mêmes facilités pour exprimer leur point de vue et qu'aucun acteur, individuel ou organisationnel, ne puisse prendre le contrôle du processus. Cela suppose des conditions matérielles appropriées : que les parties prenantes soient informées suffisamment tôt des dates de réunion et de vote et qu'ils aient assez de temps pour prendre connaissance du matériau mis à leur disposition et préparer la discussion. Mais cela suppose aussi de définir les règles de jeu du débat (Shapiro, 1998). Dans les faits, ces conditions sont rarement respectées : le *due process*, tel qu'il a été importé du régime de *common law*, s'applique difficilement à l'échelle qui est celle de la normalisation comptable ou prudentielle, marqué par une innovation économique incessante. Seuls les puissants en réalité peuvent peser sur le processus, étant les seuls à pouvoir allouer les ressources humaines et financières nécessaires. Le *due process* donne une fois de plus l'avantage à l'expert sur le politique.

2.3. Une colonisation sans frontière

Qu'il s'agisse de normes comptables, de gouvernance ou prudentielles, la normalisation a réussi à étendre son territoire bien au-delà de sa cible initiale.

Kerwer (2005, p. 619) évoque par exemple l'incroyable succès de la normalisation prudentielle. Les normes prudentielles visaient initialement les banques des pays membres ayant une importante activité internationale. Dans certains pays membres, elles ont cependant été adoptées par des banques qui n'avaient pas d'activité internationale significative. Plus étonnant encore, elles ont été adoptées dans des pays non-membres. Une étude de la Banque mondiale a montré que 90% des pays déclarent appliquer les accords de Bâle (Kerwer, 2005, p. 619).

Les normes IAS-IFRS connaissent le même succès en termes d'extension géographique. Sur son site officiel (IASB, 2009), l'IASB affirme fièrement que « depuis 2001, plus de 100 pays ont exigé ou autorisé l'utilisation des IFRS ». Sous ce commentaire figure une carte en trois couleurs : bleu pour les pays exigeant ou autorisant l'utilisation des IFRS, gris pour ceux cherchant la convergence ou poursuivant l'adoption des IFRS, blanc pour les autres. Le bleu couvre toute l'Europe et l'Asie à l'exception du sous-continent indien, quelques pays d'Amérique latine ; le gris toute l'Amérique du Nord, le Brésil, le Chili et le sous-continent indien ; ne reste plus en blanc que l'Argentine, les pays d'Afrique du Nord et d'Afrique centrale et les pays du Golfe. Sont rappelés sous cette carte les événements saillants, parmi

lesquels l'adoption en 2006 par la Chine de standards largement conformes aux IFRS, l'adoption en 2007 d'un calendrier d'application ou de convergence vers les normes IFRS par le Brésil, le Canada, le Chili, l'Inde, le Japon et la Corée et finalement en 2008 la décision prise dans le même sens par le Mexique, la Malaisie et Israël. Enfin l'IASB s'est attelée à leur adaptation aux PME ; à quand leur adaptation aux administrations publiques et aux organisations sans but lucratif ?

Du côté des codes de gouvernance, l'index des codes tenu à jour par l'European Corporate Governance Institute (2009) montre une diffusion très étendue : on y trouve des pays comme l'Argentine, le Bangladesh, l'Inde, l'Indonésie, le Liban, pour ne citer que quelques exemples. Une illustration du mécanisme de diffusion de ces codes nous est donné par le Global Corporate Governance Forum (2009) qui a été fondé par la Banque mondiale et l'OCDE et qui a pour objectif « de favoriser la diffusion de codes nationaux de gouvernance au Moyen-Orient et en Afrique du Nord » ; dans un document de présentation, il est indiqué que le succès a dépassé les espérances et qu'à la date d'octobre 2008, en dix-huit mois, 14 codes ont été adoptés ou sont en cours d'élaboration ou de révision. Comme dans le cas des normes IAS-IFRS, le processus de colonisation n'est pas seulement géographique ; ça et là fleurissent des initiatives pour élaborer des codes à l'intention des administrations publiques et des organisations sans but lucratif.

3. Les ressorts du processus de colonisation

Comme tout processus de colonisation, celui que nous analysons dans cet article utilise un langage spécifique et tend à gommer toute spécificité pour faire prévaloir une culture et des valeurs qui lui sont propres.

3.1. Une rhétorique séduisante

Les études post-coloniales (Ashcroft *et al.*, 2002)) ont montré le rôle central, mais aussi ambivalent, de la langue du colonisateur, facteur d'aliénation mais aussi de manière paradoxale, facteur d'émancipation. Le processus de colonisation du monde vécu par les systèmes techniques, tel qu'il a été conceptualisé par Habermas, renvoie à la même ambivalence. L'analyse s'applique aisément au processus de normalisation¹⁰. L'instauration d'une langue unique est d'ailleurs présentée l'IASB comme la première visée du processus de normalisation ; la 1^{ère} phrase du guide rapide de présentation de l'IASB, disponible sur le site officiel de l'IASB (IASB, 2009), définit ainsi le but de l'organisation : « to provide the world's integrating capital markets¹¹ with a common language for financial reporting » (c'est nous qui soulignons).

Cette langue mobilise une rhétorique qui a ses mots fétiches. Certains mots ou expressions servent principalement à légitimer les normes et apparaissent plus fréquemment dans le discours qui accompagne les normes que dans le texte même des normes ; ils reviennent tels

¹⁰ Dans cette section, nous traiterons uniquement du volet aliénation ; le volet émancipation sera abordé dans la dernière section de cet article.

¹¹ Au risque d'en rajouter dans la provocation, « l'intégration des marchés financiers » nous semble jouer dans le monde de la normalisation un rôle rhétorique analogue à celui de la « pacification » dans les démarches colonisatrices de naguère. Dans les deux cas, les dégâts collatéraux sont passés sous silence.

un *leitmotiv* dans les trois corps de normes, comme la transparence, mais aussi l'efficience, la performance... D'autres mots ou expressions véhiculent les valeurs, le cadre de pensée sous-jacent aux normes et les acteurs qu'elles privilégient : l'information, les investisseurs, les marchés ; ils se présentent avec une apparence de factualité qui fait oublier leur caractère socialement construit... D'autres encore, par exemple l'indépendance, servent tantôt à légitimer le processus de normalisation (l'indépendance des membres de l'IASC) ou constituent un élément clé des normes (dans les normes de gouvernance, indépendance des administrateurs, indépendance des réviseurs de comptes ; dans une moindre mesure dans les normes prudentielles, indépendance dans les différentes étapes de la décision relatives au risque). D'autres enfin, comme la juste valeur, restent spécifiques à un seul corps de normes.

3.1.1. Le couple transparence – indépendance

Au hit parade de ces mots prisés dans le monde de la normalisation figure probablement le mot transparence. Le mot revient par exemple comme un *leitmotiv* dans le rapport Viénot II (AFEP-MEDEF, 1999), qu'il s'agisse des rémunérations ou du mode de fonctionnement des sociétés ; l'exigence de transparence constitue le « troisième pilier » des accords de Bâle II ; les avocats des normes IAS-IFRS l'utilisent également sans mesure. Pourtant Bessire (2000), Salin et Laine (2003), Charron (2004), avec des perspectives différentes, ont montré les limites, les ambiguïtés et les effets pervers de la quête de transparence qui au mieux relève de l'incantation, au pire recouvre des jeux de pouvoir (pour le bénéfice des investisseurs) ou des manœuvres de dédouanement de la part des dirigeants. Dans tous les cas, règne en toile de fond le dispositif totalitaire imaginé par Bentham sous le nom de Panopticon.

Le mot indépendance figure également en bonne place de cette rhétorique de la persuasion. Les différents comités se présentent en premier lieu comme des instances indépendantes ; ces comités sont certes largement indépendants des pouvoirs politiques (certains diraient qu'ils échappent totalement à leur contrôle), mais leur composition montre que leur indépendance à l'égard de groupes d'intérêts n'est nullement garantie. Les instances de normalisation comptable entretiennent de dangereuses relations de proximité avec les grands cabinets d'audit anglo-saxon et pourtant le scandale Andersen¹², dans le sillage de l'affaire Enron, ne semble pas avoir entaché leur légitimité. Il est aussi pour le moins paradoxal qu'un code de gouvernance, censé protéger les actionnaires contre les comportements opportunistes des dirigeants, soit élaboré, au moins en France, par les représentants du grand patronat. En second lieu, l'indépendance fait partie des critères promus par ces normes. Les sections consacrées à l'indépendance de l'administrateur occupent une large place dans la plupart des codes de gouvernance. Pourtant un grand nombre d'études interrogent la relation supposée entre indépendance de l'administrateur et performance de l'entreprise, mettent en évidence toutes les ambiguïtés que recèle ce terme, l'impossibilité d'en donner une définition concrètement applicable, voire le caractère illusoire d'une indépendance qui s'abstrait des liens sociaux (Rosenstein and Wyatt, 1990 ; Baghat S. et Black B., 1998 ; Delga, 2005 ; Thesmar, 2006 ; Ould Daoud Elili, 2007 ; Bessire, Chatelin et Onnée, 2008). D'autres études questionnent le poids donné à l'indépendance au regard de la compétence. Les codes de gouvernance mettent aussi fréquemment l'accent sur l'exigence d'indépendance des

¹² Il ressort de nos conversations informelles avec des auditeurs d'autres grands cabinets d'audit anglo-saxons que ceux-ci ne se sentent nullement à l'abri de tels scandales.

auditeurs. L'indépendance fait aussi partie des principes du contrôle interne qui régit le management des risques bancaires.

3.1.2. La « juste » valeur

La « juste » valeur a, elle aussi, donné lieu à d'abondants travaux ; ces derniers le plus souvent se concentrent sur les dimensions techniques ou les impacts économiques, voire politiques, de l'adoption de ce principe (Casta et Colasse, 2001). La dimension rhétorique semble avoir été moins étudiée. Et pourtant, en quoi une évaluation fondée sur les marchés ou sur des modèles internes est-elle plus « juste » que le coût historique, « juste » par rapport à quoi ? Dans les deux cas, ce sont des conventions qui remplissent des fonctions différentes, à l'instar des méthodes de calcul des coûts : il y a belle lurette qu'en contrôle de gestion, praticiens et chercheurs ont renoncé à l'idée de calculer des coûts exacts. Comme l'a toujours souligné Burlaud (2006), et ce depuis au moins deux décennies, les coûts ne sont pas des faits, ils ne sont que des opinions ; la préoccupation majeure doit être celle de leur pertinence en regard des objectifs poursuivis.

L'ensemble de ce vocabulaire partage un point commun : il est chargé de connotations fortement positives qui désarment par avance toute contestation (Bourguignon, 2005). Comme le souligne Richard (2005, p. 26), « le temple de la nouvelle sagesse comptable proposé par l'IASB paraît d'autant plus attrayant que ses grands prêtres prononcent des sermons éloquentes. Qui pourrait, a priori, contester la nécessité de « bons » principes, d'une évaluation à la « juste valeur » et d'une « meilleure information « économique » adaptée aux réalités du monde moderne ? Mais ces jolis mots sont des paravents ».

L'esprit de ces textes normatifs peut aussi se saisir au travers d'absences : il n'y est guère question de l'intérêt général ou du bien commun ; en revanche, la nécessité de répondre aux exigences des marchés financiers et plus précisément aux demandes des investisseurs institutionnels est inlassablement réaffirmée. Les trois corps de normes entrent donc en conflit avec un autre corps de normes en plein développement, celui relatif à la responsabilité sociale des entreprises qui précisément a pour objectif affiché d'inciter à prendre en compte les intérêts de l'ensemble des parties prenantes et non des seuls investisseurs.

3.2. La conformité au service de l'uniformité

Yanat (2004, p. 43) souligne les dangers d'un monde régi par les normes : « l'entreprise évolue dans un monde normé et cela soulève de sérieuses questions liées à la créativité. » (p. 44). Il se demande si « la référence aux seules normes [n'a pas] pour résultat d'accéder à une connaissance tronquée de la réalité, si la performance de l'entreprise [peut] faire l'économie de ce qui ne se donne pas à voir ». Dans le cas des normes comptables, prudentielles et de gouvernance, ces dangers sont aggravés par un processus qui érige en dogme l'uniformité, grâce à un processus de convergence, autre mot cher à la rhétorique normalisatrice, et dispose pour ce faire d'un instrument redoutable, le principe de conformité.

3.2.1. Uniformité : un nouvel avatar du taylorisme

Le processus de normalisation tend à disqualifier toute spécificité, culturelle, institutionnelle, de taille d'entreprise, d'activité... Il diffuse à l'ensemble du tissu économique, et notamment aux PME, voire aux organisations à but non lucratif, ce qu'il présente comme les « meilleures

pratiques » (Wirtz, 2005), en réalité des règles élaborées dans des contextes très spécifiques pour des entités également très particulières, pour l'essentiel les grandes entreprises cotées sur des bourses occidentales. Le taylorisme tant décrié trouve ainsi, avec les normes, un champ d'application imprévu, qui ignore superbement les travaux menés dans les années soixante et soixante-dix par les théoriciens de la contingence, qui remettaient en cause l'idée d'un « *one-best-way* ».

Quel est donc la couleur, la texture et la coupe de cet uniforme que les normes font endosser à toutes les organisations qui tombent sous leur emprise ? Les normes de gouvernance et de comptabilité ont comme soubassement les théories contractuelles des organisations, et notamment la théorie de l'agence, élaborées par des théoriciens américains. Sur un plan empirique, les normes de gouvernance, nous l'avons déjà souligné, ont essaimé principalement à partir de normes élaborées en Angleterre par le comité Cadbury (1992). Quant aux normes comptables, elles ont également émergé d'un groupe constitué en Angleterre et il est indéniable que les instances qui les produisent sont demeurées sous influence anglo-saxonne. Raffournier (2007), qui porte pourtant une appréciation particulièrement positive sur les normes IAS-IFRS, s'avoue lui-même préoccupé. En effet, après avoir affirmé que « loin, d'être une « capitulation », le renoncement de l'Union européenne à développer sa propre normalisation paraît donc sage » (p. 31) ; que par ailleurs, la « régulation par un organisme indépendant, typique des pays anglo-saxons », lui paraît « mieux adaptée au traitement de sujets très techniques et en perpétuels renouvellement » qu'une « réglementation étatique, courante en Europe continentale » (p. 32) et que la création de l'EFRAG et de l'ARC donnent à l'Europe un certain contrôle politique (p. 33), il manifeste une certaine inquiétude devant « la domination qu'exerce le modèle anglo-saxon sur l'IASB qui lui paraît « difficilement compatible avec la vocation universelle de cet organisme » (p. 38). Il relève en effet que sur les 14 membres actuels du Board, 8 ont exercé des activités de responsabilité dans les Big 4 » (p. 33). Plus brutalement, Richard (2005, p. 26) affirme que l'IASB est une organisation « sous influence américaine » (voir aussi Hoarau et Teller, 2007).

Par ailleurs, à la fin 2007, la SEC a renoncé à exiger des entreprises non américaines souhaitant faire appel public à l'épargne aux Etats-Unis et présentant leurs comptes selon les normes IFRS qu'elles produisent un état de réconciliation avec les normes US GAAP. Il est tentant de penser que les IAS-IFRS se sont suffisamment rapprochées des US-GAAP pour que cet état ne soit plus nécessaire.

Loin de nous l'idée d'inscrire de mouvement dans une théorie du complot. Dans l'esprit d'Habermas, lorsque les systèmes techniques colonisent le monde vécu, ils échappent en réalité à l'emprise de leurs initiateurs pour mener une vie largement autonome, rappelant en cela le balai dont se sert l'apprenti sorcier Mickey dans une des séquences du dessin animé Fantasia illustrant l'œuvre éponyme du compositeur Paul Dukas. Cette colonisation a bien la dimension systémique identifiée par Durocher *et al.* (2004) qui reprennent le modèle de pouvoir de Hardy (1994) pour l'adapter à l'étude du processus de normalisation : elle peut favoriser certains acteurs « sans que ces derniers n'utilisent sciemment le système en leur faveur » (Durocher *et al.*, 2004, p. 200). Cette dimension systémique se rapporte aussi « à l'acceptation inconsciente, par les individus, des valeurs, traditions, cultures et structures d'une institution donnée (*ibid.*). On la retrouve également chez Foucault (1980, mobilisé par Durocher *et al.*, 2004) qui montre que « chaque société a ses régimes disciplinaires qui

servent à établir les connaissances qui seront jugées acceptables, valables, c'est-à-dire les types de discours qu'elle accepte, les mécanismes et les instances par lesquels sont jugées l'acceptabilité et la validité des propositions, les techniques et les procédures qui sont valorisées dans la production des connaissances, et le statut de ceux qui sont responsables d'établir les connaissances valables » (Durocher *et al.*, 2004, p. 200).

Au final, le processus de normalisation impose insidieusement aux pays du tiers-monde des règles conçues par les pays occidentaux les plus développés et plus précisément au sein du monde anglo-saxon, des règles qui prennent comme ultime référence les marchés financiers.

Il est d'autant plus difficile de résister à ce dogme de l'uniformité, qu'il est censé répondre aux besoins de comparabilité des investisseurs et qu'il s'appuie sur un principe de conformité difficile à mettre en échec.

3.2.2. Comparabilité et conformité : le retour de Procuste

Le mythe de Procuste devrait nous alerter sur les dangers de la comparabilité et de la conformité vues comme des fins en soi.

L'obligation de conformité peut résulter de l'application de dispositifs juridiques ; elle est également obtenue de façon plus subtile par le jeu d'autres acteurs organisationnels qui, « en auditant et en certifiant la conformité avec certaines normes, agissent comme une structure délibérément conçue pour la surveillance » (Kerwer, 2005, p. 618, se référant à Power, 1997). Bessire, Chatelin et Onnée (2008, p. 13), faisant référence à Rose (2007) évoquent « une industrie de la gouvernance [qui] participe [...] à l'évaluation de la conformité à la norme. En effet, de plus en plus, agences de notation, sociétés de conseil en vote, consultants en gouvernance jugent, notent, évaluent les dispositifs de gouvernance des entreprises, à la demande ou non de leurs dirigeants ». Kerwer (2005, p. 618) note en outre que « d'autres acteurs sur le marché exigeront que certaines normes soient observées avant d'accepter de conclure une transaction. Par exemple, des investisseurs institutionnels ne prendront en considération dans leurs projets d'investissement que les entreprises qui observent certaines normes de gouvernance ». Une étude réalisée par Deloitte UK permet d'apprécier la force de ce principe : plus de 80% des conseils d'administration britanniques cotées dans l'indice FTSE 350 ont été modifiés afin de se mettre en conformité aux préceptes du *Combined code* (Financial Reporting Council, 2003) sur la gouvernance d'entreprise (PME (QC), 2004) dans l'année qui a suivi la diffusion de ce code (voir aussi Dedman, 2002). Le processus d'élaboration des normes allonge ainsi sur un lit de Procuste¹³ l'ensemble des organisations.

Certains ont vu dans le « *comply or explain* »¹⁴ la possibilité de se soustraire à ce processus d'uniformisation ; cette mesure nous semble en trompe-l'œil, car elle met à la charge des

¹³ Dans la mythologie grecque, Procuste (déformation de Procruste, en grec ancien Prokroustes, littéralement « qui martèle pour allonger ») est le surnom d'un brigand. L'hospitalité qu'il offre aux voyageurs se transforme en supplice : il les attache sur un lit où ils doivent tenir exactement : s'ils sont trop grands, il coupe les membres qui dépassent ; s'ils sont trop petits, il les étire jusqu'à ce qu'ils atteignent la taille requise. Procuste finira tué par Thésée qui lui fera subir le même sort. Procuste est devenu le symbole du conformisme et de l'uniformisation. On parle couramment de « lit de Procuste » pour désigner toute tentative de réduire les hommes à un seul modèle, une seule façon de penser ou d'agir (d'après wikipedia).

¹⁴ Un article de la loi française du 3 juillet 2008 reprend ce principe introduit initialement au Royaume-Uni : « lorsqu'une société se réfère volontairement à un code de gouvernement d'entreprise élaboré par les organisations représentatives des entreprises, le rapport prévu au présent article précise également les dispositions qui ont été écartées et les raisons pour lesquelles elles l'ont été [...] ». Si une société ne se réfère pas

organisations « déviantes » la preuve de l'opportunité de leur démarche, une preuve bien difficile à apporter¹⁵. Les entreprises finissent par se concentrer sur les moyens de ne pas être mises en défaut de conformité au lieu de se concentrer sur l'opportunité de ce qu'elles entreprennent. Sachant par exemple que leur notation extra-financière dépendra de la conformité aux normes de « bonne » gouvernance, elles adaptent autant que possible leurs dispositifs et leurs déclarations (au travers du rapport annuel, du rapport sur le contrôle interne, du rapport de développement durable), sans nécessairement s'interroger sur leur bien-fondé. Les banques, par exemple, ont vu se développer des directions de la conformité et des dispositifs de contrôle de cette conformité qui ont tout d'usines à gaz ; l'opportunité de certaines opérations risquées en revanche ne semble guère avoir été débattue. Dans le cas de l'affaire Kerviel qui a fait perdre à la Société générale 4,9 milliards d'euros, il a été relevé que les contrôles existants ont fonctionné mais ceux qui auraient permis de déjouer la fraude n'existaient pas¹⁶.

La forme finit par l'emporter sur le fond¹⁷, ce qui est assez paradoxal, les nouvelles normes comptables étant notamment supposées privilégier le principe de « *substance over form* ». L'hypocrisie organisationnelle règne en maître (Brunsson, 2002). Ces observations sont corroborées par les résultats de l'étude réalisée par Zattoni et Cuomo (2008, p. 12) sur la diffusion des codes de gouvernance : dans les pays de droit romain (*civil law*), la publication de codes répond davantage à des exigences de légitimité qu'au souci d'améliorer de manière effective les pratiques de gouvernance des entreprises nationales.

Le principe de conformité engendre une conséquence encore plus grave : toute la confiance étant mise dans des systèmes et non dans des hommes, il déresponsabilise complètement ceux-ci. La prudence n'est plus de mise puisque que chacun peut s'abriter derrière la conformité à des normes.

3.3. Une objectivité illusoire

L'objectivité est souvent mise en avant, que ce soit dans la composition des comités de normalisation ou dans les règles qu'ils élaborent.

S'agissant des membres de ces comités, comme le fait remarquer Chantiri-Chaudemanche (2004, p. 12), « on peut s'interroger sur l'existence même d'une expertise pure, neutre et indépendante ». Les individus qu'elle a interrogés « ont reconnu que la position défendue est souvent ancrée dans leur expérience et qu'il existe une pluralité de points de vue et d'expertises » (*ibid.*).

Les normes elles-mêmes sont supposées respecter le principe d'objectivité. Par exemple le dernier code de gouvernance d'entreprise publié au Royaume-Uni (Financial Reporting Council, 2008) précise que les administrateurs doivent prendre leurs décisions de manière

un tel code de gouvernement d'entreprise, ce rapport indique les raisons pour lesquelles la société a décidé de n'appliquer aucune disposition de ce code de gouvernement d'entreprise ».

¹⁵ Nous n'avons eu le temps d'effectuer les recherches nécessaires, mais il nous semblerait utile d'analyser empiriquement l'application du principe « *comply or explain* ».

¹⁶ Le principe élémentaire de la finance veut qu'à toute rentabilité élevée s'attache un risque élevé. Les banques françaises ont dégagé dans les dernières années des taux de retour sur fonds propres sans précédent (par exemple en 2006 autour de 25% pour le groupe Société générale, 50% pour sa seule activité de banque d'investissement et de financement).

¹⁷ Conformité et forme ont la même racine.

objective, que les critères de rémunération doivent être objectifs, que le comité d'audit doit veiller à l'objectivité des auditeurs externes.

Pourtant, tant les normes comptables que les normes prudentielles introduisent un mécanisme central qui repose sur des choix fortement subjectifs : pour les IFRS, ce sera la « juste valeur » ; pour les normes de Bâle II, ce sera la notation interne qui permet aux banques de fixer selon des modèles internes la valeur des paramètres qui leur permettent de quantifier le risque.

Par ailleurs, le caractère détaillé des règles contenues dans les normes élargit paradoxalement le champ de l'interprétation. « La place majeure laissée à l'interprétation des normes [...] offre une latitude de gestion des résultats croissante avec le degré de flexibilité et d'imprécision de la norme. La mise en œuvre des IFRS requiert une importante activité d'interprétation au cours de laquelle les dirigeants formulent des jugements et procèdent à des estimations aléatoires. Celles-ci reposent sur des hypothèses ou des incertitudes. [...] La sensibilité des valeurs comptables aux méthodes, hypothèses et estimations est élevée » (Hoarau et Teller, 2007, p. 9).

4. Quels chemins pour une émancipation ?

A l'instar d'Habermas et des théoriciens « critiques », nous considérons que la compréhension des phénomènes n'est intéressante que pour autant qu'elle ouvre la voie à des changements durables et significatifs. Cette dernière partie constitue une modeste tentative en ce sens. Elle se construit à partir de deux propositions principales qui font écho dans une certaine mesure aux propositions d'Habermas : accepter la diversité et donner tout son sens à la controverse, agir sur et par les discours. Ces deux propositions exigent d'assumer pleinement la subjectivité propre aux phénomènes humains et ouvrent la voie à l'exercice d'une authentique responsabilité.

4.1. Accepter la diversité et donner tout son sens à la controverse

Diversité et controverse ont partie liée. Cette opinion est affirmée avec force par Follett (1942) qui estime que « lorsque les gens disent vouloir en finir avec un conflit, ils veulent en réalité en finir avec la diversité ».

4.1.1. La diversité, source de vie

Il est paradoxal qu'à l'heure où l'on tente de protéger la bio-diversité, les normes comptables, prudentielles et de gouvernance veuillent nous faire entrer dans un monde d'uniformité mortifère. Notre expérience quotidienne nous enseigne que c'est dans la diversité que réside la vie. L'histoire de la Tour de Babel, telle qu'elle est comprise par Raffin et Verhelst (2004, pp. 17-20)¹⁸ dans leur étude sur les relations entre individu, communauté et société nous montre les dangers de l'uniformité. Le récit biblique met ainsi en scène des hommes qui tentent d'accéder à la cohésion par la neutralisation de la pluralité et qui se contentent d'apporter au problème de l'unité une réponse purement technique, la construction d'une ville

¹⁸ La plupart des exégèses bibliques s'accordent aujourd'hui sur cette lecture du récit de Babel.

et d'une tour, sans s'interroger sur le sens et sur le bien-fondé de l'entreprise. La punition divine, la diversité des langues et la dispersion, n'est pas une malédiction qui engendrerait une division irrémédiable : elle appelle « un moment futur où pluralité et unité trouveront à se composer à nouveau ». Cette réconciliation entre l'un et le multiple exige de s'accorder, et ce d'autant plus que les conceptions diffèrent. « Et s'accorder suppose la possibilité d'un désaccord, d'un débat. [...] Certes la diversité est l'épreuve d'une différence. Mais elle n'est pas pour autant le délaissement de l'idée d'unité ; la diversité n'est d'ailleurs pensable que par rapport à une unité, sauf à être dans l'égarement. Ainsi est récusée cette alternative politiquement ruineuse : ou bien unité « parfaite »¹⁹, fusionnelle, ou bien dispersion et éclatement ».

La diversité s'accommode mal de la formalisation de règles détaillées, dépassées à peine elles ont été édictées. La définition de quelques principes universels devrait régir la normalisation. Nous rejoignons ici Pluchart (2005, 2005, p. 38) qui appuie sa proposition notamment sur la réflexion développée par Morin (1987) à propos de la construction européenne. La loi bancaire française de 1984 donne un exemple concret de ce mode de régulation : elle fixait quelques grands principes généraux, renvoyant à des décrets des dispositions plus précises et nécessairement changeantes. Ce mode de construction qui, tout en donnant un cadre rigoureux, offre une grande souplesse, a fait ses preuves, puisque cette loi régit encore peu ou prou notre système bancaire. On pourrait par exemple imaginer que les dispositions de plus en plus détaillées relatives aux administrateurs indépendants soient remplacées par des principes stipulant que la composition du Conseil d'administration doit être conçue de manière à lui permettre de pleinement remplir sa fonction vis-à-vis de l'ensemble des parties prenantes. Il faudrait alors s'interroger de manière plus approfondie sur la fonction du Conseil d'administration et donc s'attaquer à des questions de fond et non plus des questions de forme.

4.1.2. La controverse au fondement d'une démocratie plurielle et du progrès

Chez Habermas, la controverse se résout par la discussion. Cette position a été fortement critiquée, notamment par Mouffe (1994). La politologue retient certes, comme le philosophe allemand, la nécessité d'espaces de discussion ; elle trouve également justifiée la critique de l'individualisme libéral. Elle estime cependant qu'« à trop privilégier l'aspect du *vivre ensemble*, de la *polis*, en laissant de côté l'aspect du *polemos*, de l'antagonisme et du conflit, on n'est pas en mesure d'appréhender la spécificité de la politique démocratique » (*id.*, p. 5). Elle propose donc le concept de *démocratie plurielle* dont l'objectif n'est pas d'éradiquer le pouvoir, « mais de multiplier les espaces où les rapports de pouvoir sont ouverts à la contestation démocratique » (*id.*, p. 19) et ainsi « de mettre en scène le conflit selon des dispositifs agnostiques qui favorisent le respect du pluralisme » (*ibid.*). Il s'agit au fond, « de dégager les conditions d'une « démocratie insurgeante », selon le mot d'Abensour²⁰, c'est-à-dire un espace où le surgissement du conflit renouvellerait sans cesse les formes de la communauté » (Birnbäum, 2006, p. 15)

¹⁹ « Alignement » dans les normes de gouvernance.

²⁰ Miguel Abensour, « penseur de l'utopie » (Birnbäum, 2005, p. 15), auteur d'apports décisifs à la théorie politique de l'émancipation, a fondé chez Payot la collection « Critique de la politique », une collection qui a révélé au public français les philosophes de l'école de Francfort.

Le lecteur pourra trouver ces discussions quelque peu éloignées des préoccupations gestionnaires ; pourtant, elles font écho aux idées d'une pionnière du management, Mary Parker Follet. Celle-ci « se méfie d'une approche trop collective des organisations et des groupes primaires (les entreprises, les actionnaires, les dirigeants, les marchés... dans la rhétorique normative) qui, selon elle, gomme la *spécificité* [...] de chaque individu » (Fiol, 2004, p. 9). Mary Parker Follet veut mettre le conflit à notre service. Elle affirme qu'il est possible de « concevoir le conflit non pas comme une regrettable manifestation d'incompatibilités, mais comme un processus normal qui permet à des différences qui ont une valeur sociale de s'exprimer pour l'enrichissement de tous ceux qui sont concernés²¹ » (*ibid.*) Elle identifie « trois principales façons de traiter un conflit : la domination, le compromis et l'intégration (le conflit constructif). « La domination, à l'évidence, est la victoire d'une partie sur une autre ; c'est la façon la plus facile de traiter un conflit, la plus facile sur le moment, mais en règle générale pas sur le long terme. [...] La seconde façon de traiter un conflit est le compromis ; celle-là, nous la connaissons bien parce que c'est la façon dont nous réglons la plupart de nos controverses, chacun abandonnant un petit morceau afin d'avoir la paix, ou, pour parler de manière plus précise, afin que l'activité qui a été interrompue par le conflit puisse reprendre. [...] Cependant personne ne veut réellement le compromis, parce qu'il signifie renoncer à quelque chose ». Mary Parler Follet (1940) nous dit qu'il faut considérer le conflit comme « un moment d'intégration des désirs [...] sans connotation en bien ou en mal. Nous ne devrions pas avoir peur des conflits, mais reconnaître qu'il est possible de considérer ces moments de manière destructive ou de manière constructive. Le conflit, comme moment de cristallisation des différences peut être un signe de bonne santé, une annonce de progrès [...]. Le compromis ne crée rien, il fait avec ce qui existe déjà ; l'intégration crée quelque chose de nouveau. [...] Si nous nous contentons du compromis, nous abandonnons une part de nos désirs et tôt ou tard nous voudrions les satisfaire pleinement. [...] Seule l'intégration permet une véritable stabilisation. Par stabilisation [M.P Follet] ne veut pas dire immobilisme. Rien ne reste jamais inchangé. [Elle] veut simplement dire qu'un conflit particulier et réglé et que le suivant surviendra à un niveau plus élevé [...] Il est souvent possible de mesurer nos progrès à la nature de nos conflits. Le progrès social est sous cet angle similaire au progrès individuel : notre développement spirituel va de pair avec l'élévation de nos conflits ». L'intégration n'est donc pas « un résultat ponctuel à atteindre, mais un apprentissage à cultiver et à entretenir, celui de la capacité à sortir du cadre étroit du compromis entre deux points de vue pour rechercher un nouveau point de vue intégrateur » (Fiol, 2004, p. 9). Nous l'avons montré ci-dessus, le processus de normalisation se développe hélas aujourd'hui principalement dans une logique qui oscille entre domination et compromis.

4.2. Agir par et sur les discours

La langue de bois et même une langue simplement appauvrie ne permettent guère l'épanouissement de la controverse. Pour permettre à celle-ci de se développer, il faut donc agir sur le langage. Comme le souligne Habermas, si le langage contribue à la colonisation du monde vécu par la sphère technique, c'est aussi le langage qui peut aider à échapper à cet asservissement. Nous pouvons reprendre en le transposant au domaine des normes le constat effectué par Laughlin (1987) à propos du contrôle de gestion : « c'est parce que les discours

²¹ Notre traduction.

comptables se sont limités jusqu'à présent à discuter des modalités alternatives de mesure de concepts tels que les coûts ou les profits, ou de l'efficacité plus ou moins grande des systèmes d'évaluation (par exemple dans les décisions d'investissement), qu'ils ont restreint notre compréhension de la conception des systèmes comptables. [...] Il faut que nous changions le processus linguistique et le vocabulaire que nous utilisons pour décrire la nature des systèmes comptables et pour engager le processus nécessaire à l'accomplissement de véritables changements de ces systèmes dans la pratique ».

Nous suggérons un dispositif simple : prohiber dans tout texte normatif et dans tout discours le justifiant l'emploi des mots suivants : transparence, efficacité, indépendance, marchés, investisseurs institutionnels, et obliger à utiliser par exemple les mots diversité, fraternité, compétence, communautés. Si certains considèrent de telles propositions comme incongrues, c'est à notre avis un signe supplémentaire d'une colonisation particulièrement invasive de nos sociétés par une sphère technique d'essence ultra-libérale. Il n'est cependant pas interdit d'essayer. Ce qui se présente comme un exercice de style pourrait en fait obliger à penser autrement.

Au-delà du vocabulaire, il faut substituer aux normes substantives des normes procédurales. Un principe qui nous paraît essentiel consisterait dans l'obligation du narratif. On voit qu'un tel principe s'appliquerait aussi bien à la présentation de la situation financière des entreprises, qu'à la description de leurs modes de gouvernance ou de management des risques. Ce serait un narratif sur lequel les acteurs s'engageraient. Les expressions « rendre des comptes » du côté des intendants et « auditer » du côté des mandants retrouveraient leur sens originel.

4.3. Reconnaître la subjectivité pour promouvoir la responsabilité

Sans reconnaissance de la subjectivité, il n'y a pas d'espace pour la responsabilité. « Dans la syntaxe de l'*éthique*, *responsabilité* et exercice de la fonction *sujet* ne font qu'un. Au déroulement d'un *processus impersonnel* ne s'applique nul jugement de *responsabilité* (sauf indication contraire, les italiques dans les citations sont de notre fait) » (Henriot, 2002). Il est certes possible de concevoir « un monde sans sujets, [un] système où les individus ne seraient que d'aveugles exécutants, [mais] dans cet univers d'insectes, la responsabilité n'aurait pas plus de place que la conscience ».

Cependant, même si la question de l'articulation entre responsabilité et subjectivité est le plus souvent posée en termes éthiques, la prise en compte de la subjectivité n'est pourtant pas en soi une question morale. C'est plus prosaïquement une question d'efficacité ; un monde sans sujets n'a tout simplement pas de réalité, c'est le monde de la pensée magique. En conséquence, dans le domaine de la normalisation, il est vain d'espérer des progrès significatifs tant que cette dimension subjective ne sera pas reconnue et acceptée.

Enfin, plus banalement, on observera que selon les règles de la grammaire française, le verbe ne peut se conjuguer que pour autant qu'il y ait un sujet. En l'absence de sujet, le verbe se présente sous une forme infinitive qui le situe dans un espace infini, par définition hors du temps. C'est évidemment vrai du verbe répondre comme de tous les autres verbes.

L'ensemble de ces propositions recouvre assez largement les orientations d'un « euro-management » identifiées par Pluchart (2005, p. 40) : son enquête montre que l'euro-management se distinguerait « des autres types de management par une éthique fondée sur le

sens de la responsabilité (la seule référence au marché déresponsabilise les managers vis-à-vis de la société), de la solidarité (la seule référence à la valeur pour l'actionnaire est contraire à une certaine justice sociale), de la confiance (la seule référence à une logique utilitariste contribue à ruiner la confiance du corps social) et de la contingence (le changement organisationnel doit s'adapter à l'environnement institutionnel complexe de l'U.E.) ».

Conclusion

L'analyse des processus de normalisation comptable, de gouvernance et prudentielle est dominée par les théories politico-contractuelles. L'un des intérêts de cet article est donc de mobiliser un nouveau cadre théorique, inspiré des travaux d'Habermas, par ailleurs rarement utilisé dans le champ de la comptabilité, du contrôle et de l'audit. La mobilisation de ce cadre théorique est cependant aussi source de limites. Elles tiennent en premier lieu à notre culture philosophique d'autodidacte qui nous empêche de tirer parti de toute la richesse de l'œuvre d'Habermas et peut éventuellement nous exposer au risque d'une interprétation caricaturale. Mais peut-être est-ce aussi le devoir du chercheur de prendre des risques ? La seconde limite tient aux faiblesses mêmes de la théorie de l'agir communicationnel et de l'éthique de la discussion, violemment dénoncées, notamment par certains philosophes postmodernes. Malgré ces limites, nous pensons avoir cependant ouvert quelques pistes qui méritent d'être explorées. Il nous semblerait en particulier utile de mener une analyse textuelle assistée par ordinateur pour approfondir l'analyse des jeux rhétoriques, quantifier l'usage de certains mots et mettre en évidence les chaînes logiques qui sont susceptibles de les relier.

Généralement, les différents corps de normes sont analysés pour eux-mêmes. Si les normes comptables et de gouvernance ont été largement analysées par des gestionnaires, les normes prudentielles ont été principalement étudiées par les économistes²². En analysant de manière comparative ces trois corps de normes avec un regard gestionnaire, il est possible de mettre en évidence des régularités porteuses de sens.

Dans une perspective décisionnelle, notre article met en évidence l'inanité d'un surcroît de normalisation, si cette dernière n'est pas repensée et notamment repensée avec d'autres mots. Le langage est source d'aliénation, mais aussi source d'émancipation. En explorant le processus de colonisation du monde vécu par les systèmes normatifs, cet article constitue lui-même un discours qui ouvre à la voie à des critiques fondamentales (au sens des fondements sur lesquels ils reposent) de ces systèmes et est ainsi susceptible de fournir les moyens de résister au rouleau compresseur de la normalisation.

Aucune science ne peut se prétendre détachée du politique. Les sciences de gestion ne font pas exception à cette règle. Cet article, en contribuant à alimenter la réflexion sur cette dimension, tente d'établir un lien plus explicite entre le chercheur et la Cité. La recherche n'est pas neutre et prétendre le contraire, c'est déjà adopter une certaine position politique.

Bibliographie

²² Fait cependant exception l'ouvrage de Dumontier et Dupré (2005), mais l'étude parallèle des normes IFRS et des de la réglementation Bâle II est centrée sur l'impact des nouvelles normes en matière de pilotage bancaire et non sur le processus de normalisation lui-même.

- AFEP-MEDEF (1999), *Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise présidé par M. Marc Viénot* (dit rapport Viénot II).
- AFEP-MEDEF (2003), *Principes de gouvernement d'entreprise résultant de la consolidation des rapports conjoints de l'AFEP et du MEDEF de 1995, 1999 et 2002*
http://www.paris-europlace.net/files/vienot_bouton_summary.pdf.
- Ashcroft B., Griffiths G. et Tiffin H. (2002), *The Empire writes back : theory and practice in post-colonial literatures*, Routledge.
- Association Française de la Gestion Financière (2008), *Recommandations sur le gouvernement d'entreprise*.
- Besnier M. (1993), *Histoire de la philosophie moderne et contemporaine*, tome 2, Le Livre de Poche, collection « Biblio Essais ».
- Bessire D. (2002), « Recherche critique en contrôle de gestion: exercer son discernement », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, vol. 2, novembre, pp. 5-28.
- Bessire D. (2005), « Transparency : a two-way mirror ? », *International Journal of Social Economics*, vol. 32, n° 5, Special Issue, 30 years of IJSE : Festschrift in honour of Professor John O'Brien, pp. 424-438.
- Bessire D., Chatelin C. et Onnée C. (2008), « Normes de gouvernance et « effet d'universalisation » : le cas de l'administrateur indépendant en pratique et en théorie », *7^{ème} Conférence Internationale de Gouvernance*, Université Bordeaux IV, Bordeaux, 5-6 juin.
- Baghat S. et Black B. (1998), « The non correlation between Board independence and long-term firm performance », *Journal of Corporate Finance*, www.ssn.com
- Birnbaum J. (2005), « Critique de la politique : chez les maîtres rêveurs », *Le Monde*, vendredi 11 août, p. 15.
- Bouchindhomme Ch. (2002), *Le vocabulaire d'Habermas*, Ellipses.
- Bourguignon A. (2005), « Management accounting and value creation : the profit & loss of reification », *Critical Perspective on Accounting*, 16, 4, May, pp. 353-389.
- Brunsson N. (2002), *The organization of Hypocrisy : Talk, Decisions, Actions in Organizations*, Abstract/Liber, Copenhagen Business School (2nd edition).
- Burlaud A. et Simon Cl. (2006), *Le contrôle de gestion*, La Découverte, collection « Repères ».
- Broadbent J. and Laughlin R. (2005), « Government concerns and tensions in accounting standard-setting : the case of accounting for the Private Finance Initiative in the UK », *Accounting and Business Research*, vol. 35, n° 3, pp. 207-228.
- Burrell G. (1994), « Modernism, Postmodernism and Organizational Analysis 4 : The Contribution of Jürgen Habermas », *Organization Studies*, 15/1, pp. 1-45.
- Cadbury A. (1992), *The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*, Gee and Company, Londres.
- Casta J.-F. et Colasse B. (2001), *Juste Valeur, enjeux techniques et politiques*, Economica.
- Chantiri R. (2000), « Les processus d'élaboration de normes comptables : proposition d'un cadre d'étude », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial, 2000, pp. 19-29.
- Chantiri-Chaudemanche R. (2004), « La normalisation comptable et ses hommes : vers une sociologie de la normalisation comptable », *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Orléans.
- Charron J.-O. (2004), « L'idéologie de la transparence dans l'audit : une approche de sa dimension médiatique », *Comptabilité Contrôle Audit*, juin, n° spécial, pp. 105-131.
- CNPF et AFEP (1995), *Le Conseil d'Administration des Sociétés Cotées* (dit rapport Viénot I).
- Colasse B. (2002), « La guerre des normes comptables n'aura pas lieu », *Sociétal*, n° 37, 3^{ème} trimestre, pp. 89-93.
- Colasse B. (2004), « Harmonisation comptable internationale, de la résistible ascension de l'IASC/IASB », *Gérer et Comprendre*, mars, n° 275, pp. 30-40.

- Colasse B. (2006), « Les normes comptables internationales sont aussi des normes de gouvernance », *Le Monde*, Cahier Le Monde Economie, 5 décembre, p. VI.
- Commission européenne (2002), *Comparative study of corporate governance codes relevant to the European Union and its member states*.
- Cutler A.C., Haufler V. and Porter T. (1999), *Private Authority and International Affairs*, State University of New York Press, Albany.
- Dedman E. B. (2002), « The Cadbury Committee Recommendations on Corporate Governance - A Review of Compliance and Performance Impacts », *International Journal of Management Review*, vol. 4, n° 4, pp. 335-352, December.
- Delga J. (2005), « De l'inexistence juridique de l'administrateur indépendant en France aux risques encourus », *Cahiers de droit de l'entreprise*, n° 5, septembre-octobre, pp. 40-44.
- Dumontier P. et Dupré (2005), *Pilotage bancaire: les normes IAS et la réglementation Bâle II*, Revue Banque Edition.
- Durocher S., Fortin A. et Côté L. (2004) », Pouvoir et normalisation : la perception des utilisateurs canadiens », *Comptabilité Contrôle Audit*, juin, numéro thématique Sociologie de la comptabilité, pp. 193-212.
- European Corporate Governance Institute (2009), « Index of codes », http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php, à la date du 19 janvier.
- Ewald F. (1987), « Habermas : dialectique de la raison moderne », *Magazine littéraire*, pp. 108-113.
- Ferry J.-M. (1986-1987), « La philosophie moderne face à la société moderne : la reconstruction habermassienne », *Les Cahiers de Philosophie*, n° 3, hiver, pp. 15-33 (propos recueillis par Ch. Bouchindhomme).
- Financial Reporting Council (2003), *Combined code on corporate governance*, http://www.frc.org.uk/corporate/combined_code/cfm. La dernière version date de 2008.
- Fiol M. (2004). Les grands auteurs du contrôle de gestion : Mary Parker Follett, le contrôle pour penser. *Cahiers de recherche HEC*, CR 796/2004. On trouvera une autre version de ce texte dans Fiol, M. (2005), « Mary Parker Follett : le contrôle pour penser », in H. Bouquin, dir. *Les grands auteurs en contrôle de gestion*. Editions EMS – Management et Société, collection Grands auteurs, 253-281.
- Foucault M. (1980), *Power/Knowledge – Selected interviews and other writings 1972-1977*, Harvester Wheatsheaf.
- Follett M.P. (1940), « Constructive conflict », in Metcalf, H.C., Urwick, L. (eds), *Dynamic Administration: The Collected Papers of Mary Parker Follett*, Harper & Brothers Publishers, New York, NY, pp. 30-49.
- Global Corporate Governance Forum (2009), [http://www.gcgf.org/ifcext/cgf.nsf/AttachmentsByTitle/Forumbrochure/\\$FILE/IFC_ForumBrochure_Final.pdf](http://www.gcgf.org/ifcext/cgf.nsf/AttachmentsByTitle/Forumbrochure/$FILE/IFC_ForumBrochure_Final.pdf)
- Gore P. (1992), *The FASB conceptual framework, project 1973-1985 : an analysis*, Manchester University Press.
- Guibentif P. (1989), « Et Habermas ? Le droit dans l'œuvre de Jürgen Habermas, éléments d'orientation », *Droit et Société*, n° 11-12, <http://www.reds-msh-paris.fr/publications/revue/html/ds011012/>.
- Habermas J. (1998), *Théorie de l'agir communicationnel*, Fayard, 2 tomes (traduit de l'allemand *Theorie des kommunikativen Handelns*, 1^{ère} édition 1981).
- Hardy C. (1994), « Power and politics in organizations », in *Managing strategic action*, Sage publications, pp. 220-237.
- Haring J.R. (1979), « Accounting rules and the 'accounting establishment' », *Journal of Business*, vol. 52, n° 4, pp. 507-519.
- Henriot, J. (2002), *Responsabilité*, Encyclopaedia Universalis, version 8 (DVD).
- Hoarau Ch. et Teller R. (2007), « IFRS: les normes comptables du nouvel ordre économique global? », *Comptabilité Contrôle Audit*, décembre 2007, numéro thématique, pp. 3-20.

Hopper T. and Powell A. (1985), « Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of the underlying assumptions », *Journal of Management Studies*, vol. 22, n° 5, September, pp. 429-463.

IASB (2009), « IASB and the IASC foundation Quick reference guide to the organization », <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/F9EC8205-E883-4A53-9972-AD95BD28E0B5/0/April09Whowareandwhatwedo.pdf>

Kerwer D. (2005), « Rules that Many Use: Standards and Global Regulation », *Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions*, October, vol. 18, n° 4, pp. 611-632.

Laughlin R.C. (1987), « Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 5, pp. 479-502.

Laughlin R.C. (1991), « Environnemental disturbances and organizational transitions and transformations: some alternative models », *Organization Studies*, vol. 12, n° 2, pp. 209-232.

Macintosh N.B. (1996), *Management accounting and control systems, an Organizational and Behavioral Approach*, John Wiley and Sons, New York (1ère édition, 1994).

MEDEF et AFEP-AGREF (2002), *Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées*, Rapport du groupe de travail présidé par D. Bouton (dit rapport Bouton).

Morin E. (1987), *Penser l'Europe*, Gallimard.

Mouffe C. (1994), *Le politique et ses enjeux. Pour une démocratie plurielle*, La Découverte/M.A.U.S.S., collection « Recherches ».

OCDE (2004), *Principes de gouvernement d'entreprise*, <http://www.oecd.org/dataoecd/32/19/31652074.pdf>

Ould Daoud Ellili N. (2007), « La propriété managériale, les caractéristiques du conseil d'administration et la richesse des actionnaires », *La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, n° 224-225, mars-juin, pp. 143-154.

Pluchart J.-J. (2005), « Les nouvelles approches de l'euro-management », *Management et Avenir*, n° 3, janvier, pp. 27-42.

PME (QC) (2004), « Les Britanniques s'adaptent aux règles d'indépendance », 08288089, 9 juin.

Prat dit Hauret Ch. (2003), « L'indépendance du commissaire aux comptes : une approche empirique », *Comptabilité Contrôle Audit*, novembre, tome 9, vol. 2, pp. 31-58.

Raffin F. et Verhelst M. (2004), *Individu, communauté et société*, Delagrave, collection « Itinéraires philosophiques ».

Raffournier B. (2007), « Les oppositions françaises à l'adoption des IFRS : examen critique et tentative d'explication », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° thématique Mondialisation et normes comptables internationales, décembre, pp. 21-41.

Richard J. (2005), « L'union européenne mise aux normes américaines, une comptabilité sur mesure pour les actionnaires », *Le Monde Diplomatique*, novembre 2005, pp. 26-27.

Rose P. (2007), « The corporate governance industry », *The Journal of Corporation Law*, Summer, pp. 888-926.

Rosenstein S. and Wyatt J.G. (1990), « Outside directors, Board independence, and shareholder wealth », *Journal of Financial Economics*, 26, pp. 175-191.

Roslender R. (1995), « Critical management accounting », in Ashton D., Hopper T. and Scapens R.W (eds), *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, Englewoods Cliffs, New Jersey (2nd édition).

Salin P. et Laine M. (2003), « Le mythe de la transparence imposée »,

<http://quebecquoislibre.org/031108-13htm>.

Shapiro B.P. (1998), « Toward a normative model of rational argumentation for critical accounting discussions », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, issue 7, pp. 641-663.

Thesmar D. (2006), « Le mythe de l'administrateur indépendant »,

www.edicas.fr/site/fin.cgi?TypeJ=20060223094715&journal_id=20060223152423, Finance Grandes Ecoles, 22 février.

Thibierge C. (2003), « Le droit souple, réflexion sur les textures du droit », *Revue Trimestrielle de Droit Civil*, octobre-décembre, pp. 599-628.

Vallini A. (2000), « Avis de M. André Vallini sur le projet de loi relatif aux nouvelles régulations économiques », Assemblée nationale, <http://www.assemblee-nationale.fr/11/rapports/2309.asp>

Wirtz P. (2005), « Meilleures pratiques » de gouvernance et création de valeur : une appréciation critique des codes de bonne conduite », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 11, vol. 1, mai, pp. 141-159.

Yanat Z. (2004), « Diagnostic d'entreprise: une démarche humaniste dans un monde normatif », *Management et avenir*, juin, n° 1, pp. 43-58.

Zattoni A. et Cuomo F. (2008), « Why Adopt Codes of Good Governance ? A Comparison of Institutional and Efficiency Perspectives », *Corporate Governance: An International Review*, vol. 16, issue 1, January, pp. 1-15.

Les Cahiers de Philosophie (hiver 1986-1987), n° 3 consacré à Habermas sous le titres « Habermas – L'activité communicationnelle ».

Sitographie

Normalisation comptable : <http://www.iasb.org/>

Normalisation prudentielle : <http://www.bis.org/bcbs/index.htm>

Normalisation de la gouvernance des entreprises : <http://www.ecgi.org>